

**FEDERACIÓN NACIONAL DE COMUNIDADES
DE REGANTES DE ESPAÑA (FENACORE).**

XXI CURSO PARA COMUNIDADES DE REGANTES.

**OBLIGACIONES CONTABLES Y FISCALES
DE LAS COMUNIDADES DE REGANTES.**

Joaquín Lita Casasús.
Auditor de Cuentas.
Asesor Fiscal.

ASUNTOS A TRATAR:

- 1º) ASPECTOS GENERALES DE LA TRIBUTACIÓN DE LAS COMUNIDADES DE REGANTES.
- 2º) OBLIGACIONES CONTABLES. LA LEGALIZACIÓN DE SUS REGISTROS CONTABLES.
- 3º) CUENTAS ANUALES. OBLIGACIONES SOBRE SU FORMULACIÓN y DE SU DEPÓSITO EN EL REGISTRO MERCANTIL.
- 4º) DOCUMENTOS COBRATORIOS. OBLIGACIÓN DE EMITIR FACTURA y SUS REQUISITOS FORMALES.
- 5º) MODELO 347. OBLIGADOS A SU PRESENTACIÓN e INFORMACIÓN A INCLUIR EN EL MISMO.
- 6º) IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES. OBLIGADOS A SU PRESENTACIÓN y PARTICULARIDADES DE SU LIQUIDACIÓN.
- 7º) EL IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO. ALGUNAS CONSIDERACIONES GENERALES.

=====

1º) ASPECTOS GENERALES DE LA TRIBUTACIÓN DE LAS COMUNIDADES DE REGANTES.

Antes de pasar a exponer las particularidades de los diferentes temas contables y tributarios conviene tener en cuenta que nos vamos a encontrar con dos tipos de Comunidades de Regantes distintos: Las que limitan su actividad a la **"la ordenación y el aprovechamiento de las aguas"** y las que además realizan algún tipo de actividad empresarial.

La definición clásica de actividad empresarial se expone en el artículo 5.1 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades y, mas o menos literalmente en el artículo 5.Dos de la Ley del IVA: **"Son aquellas que impliquen la ordenación por cuenta propia de factores materiales y humanos, o de uno de ellos, con la finalidad de intervenir en la producción y distribución de bienes y servicios"**.

También hay otros supuestos puntuales como son los siguientes:
-Las actividades realizadas por sociedad mercantiles.
-En determinadas condiciones, el arrendamiento de bienes.
-Las realizadas por participes en procesos urbanísticos.

La definición antes expuesta, en mi opinión, permite saber cuando existe y cuando no una actividad empresarial. Así, por ejemplo, una Comunidad de Vecinos ¿Desarrolla una actividad empresarial?. Evidentemente, salvo que arriende o explote los elementos comunes, la respuesta será negativa.

Esto mismo se podría aplicar a cualquier otro tipo de entidad similar y, por supuesto, a las Comunidades de Regantes. Estas, motivadas por las apremiantes necesidades de reducir costes y en muchos casos de evitar la atención personal de los usuarios a las labores de propias del cultivo, facilitan el abonado a través de la red de riego. En otros casos se ven obligadas a desalar el agua mediante plantas potabilizadoras, o a adquirirla a otras empresas que se ocupan de ello.

En estos casos ¿Estas CC.RR. desarrollan una actividad empresarial?. En nuestra opinión, si, porque **"intervienen en la producción y distribución de bienes y servicios"**.

El criterio de la Administración Tributaria se basa en estos mismos presupuestos. Así en respuesta a la Consulta Vinculante V3480-13 del 29/11/2013 la SG de Impuestos sobre las Personas Jurídicas tras reconocer que las CC.RR. disfrutaran del **Régimen de exención parcial** del Impuesto de Sociedades, en virtud del cual estarán exentas las rentas que procedan de la realización de actividades que constituyan su objeto social o finalidad específica, dice que en este caso **la exención no es aplicable**

../ ..

porque en el supuesto concreto planteado la consultante realiza obras y a estos efectos cuenta con personal contratado, controla las obras y sufraga los gastos necesarios para la construcción, reparación y conservación de las mismas y esto es una actividad económica, por lo que no estarán exentos los ingresos que procedan de las derramas.

En dicha respuesta dice además, que dichas derramas están sujetas al IVA, al tipo del 21%, porque la C.R. destinataria de dichos servicios, no es la titular de una explotación agrícola, forestal o ganadera.

Igualmente en respuesta a la Consulta Vinculante V2524-15 del 27/08/2015 la SG de Tributos dice que el suministro de agua a los comuneros y el mantenimiento de las instalaciones **es una actividad empresarial**. Aunque dicha manifestación literalmente es inexacta, sin duda viene influida porque el consultante dice que su C.R. se encarga de **"la distribución de agua a sus comuneros y del mantenimiento de sus instalaciones"**, que no es lo mismo que decir que su C.R. se encarga de "la ordenación y el aprovechamiento de las aguas".

En resumen, volviendo al principio, entendemos que hay dos tipos de CC.RR. distintos:

I) Las CC.RR. que limitan su actividad a la **"la ordenación y el aprovechamiento de las aguas"**, que tendrán las siguientes características y obligaciones contables y tributarias:

- * Su actividad no tiene carácter de actividad empresarial.
- * En el Impuesto de Sociedades disfrutan del **Régimen de exención parcial**.
- * En el I.V.A. se consideran **actividades no sujetas**.
- * No están obligadas a llevar su contabilidad según lo dispuesto por el Código de Comercio.
- * Tienen unas obligaciones limitadas en el modelo 347.
- * No están obligadas a emitir facturas, con alguna excepción.

II) Las CC.RR. que además realicen algún tipo de actividad empresarial, **por estas actividades:**

- * Están sujetas al Impuesto de Sociedades.
- * Están sujetas al I.V.A.
- * Podrían estar obligadas a llevar su contabilidad según lo dispuesto por el Código de Comercio.
- * Están obligadas a declarar en el modelo 347.
- * Están obligadas a emitir facturas.

=====

2º) OBLIGACIONES CONTABLES. LA LEGALIZACIÓN DE SUS REGISTROS CONTABLES.

1º) Las obligaciones contables han quedado perfectamente determinadas en la Ley 27/2014 que regula el Impuesto sobre sociedades. En efecto, su artículo 120.1 dice:

"Los contribuyentes por este impuesto deberán llevar su contabilidad de acuerdo con lo previsto en el Código de Comercio".

"En todo caso las Entidades Parcialmente Exentas llevarán su contabilidad de tal forma que permita identificar los ingresos y gastos correspondientes a las rentas exentas y no exentas".

Reiterando una opinión antes expuesta, las CC.RR. no están obligadas a llevar su contabilidad según lo dispuesto por el Código de Comercio. Y esto es así por dos motivos:

A) El Código de Comercio regula la actividad de los empresarios y la actividad de las CC.RR. normalmente no tiene carácter empresarial. Y,

B) La Ley lo dice expresamente: "las Entidades Parcialmente Exentas llevarán su contabilidad de tal forma que permita identificar los ingresos y gastos correspondientes a las rentas exentas y no exentas".

En cuanto a las CC.RR. que además realicen algún tipo de actividad empresarial, dado que normalmente no dejan de ser **Entidades Parcialmente Exentas** y dado que la norma antes expuesta hace referencia a las **rentas exentas y a las no exentas** cabe entender que podrían llevar su contabilidad sin someterse a lo previsto en el Código de Comercio.

No obstante, considerando que las actividades empresariales están sujetas al Impuesto sobre Sociedades, podría ser aconsejable que estas CC.RR. llevasen la contabilidad de acuerdo con lo previsto en el Código de Comercio. A los inspectores se les facilita mucho su tarea cuando empiezan las actuaciones dejando constancia de que la entidad no lleva la contabilidad según lo previsto en el Código de Comercio.

Además el primer párrafo de la norma antes expuesta podría obligarnos a ello cuando dice **"Los contribuyentes por este impuesto deberán llevar su contabilidad de acuerdo con lo previsto en el Código de Comercio"**.

2º) En cuanto a la legalización de la contabilidad, es un requisito indispensable para asegurar su unicidad.

El sentido que tiene la "legalización" es evitar dobles contabilidades o que, llegado el caso, aquella pueda ser alterada o manipulada a conveniencia.

Y ¿como se pueden legalizar los libros?. Desde luego en las CC.RR. que no realizan actividades empresariales hay que descartar que esto tenga que hacerse en el Registro Mercantil, pero la legalización deberá hacerse de tal forma que quede asegurada su unicidad y su integridad.

En algunas CC.RR. en las que me ocupo de estos asuntos, la legalización se hace mediante una Certificación puesta al principio de cada Libro por los miembros de la Junta Rectora representativos (normalmente el Presidente, el Secretario o el Interventor y el Tesorero), sellando y numerando todas su páginas de tal forma que los registros contables ofrezcan una razonable seguridad de que no pueden ser manipulados, ni sustituidos por otros.

3º) En cuanto a las CC.RR. que además realicen algún tipo de actividad empresarial, además de los Registros Contables existe la obligación de llevar los **Registros fiscalmente exigibles** a efectos del IVA, aunque en estos no existe la obligación de legalizarlos.

No obstante el artículo 62 del Reglamento del IVA establece las obligaciones contables a estos efectos y concretamente:

- * El artículo 63 las del registro de facturas expedidas.
- * El artículo 64 las del registro de facturas recibidas.
- * El artículo 65 las del registro de bienes de inversión.
- * El artículo 66 las del registro de determinadas operaciones intracomunitarias.

=====

3º) CUENTAS ANUALES. OBLIGACIONES SOBRE SU FORMULACIÓN Y SU DEPÓSITO EN EL REGISTRO MERCANTIL.

1º) La Ley 16/2007 de reforma y adaptación de la legislación mercantil en materia contable en su Artículo primero, Apartado Uno da nueva redacción a los artículos 34 a 41 del Código de Comercio.

El Artículo 34 que trata sobre la obligación y contenido de las Cuentas Anuales abreviadamente dice lo siguiente:

1. Al cierre del ejercicio, **el empresario** deberá formular las Cuentas Anuales de su empresa que comprenderán el balance, la cuenta de pérdidas y ganancias, el estado de cambios en el Patrimonio Neto, el estado de flujos de efectivo y la memoria.

2. Las Cuentas Anuales deberán mostrar la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados **de la empresa.**

3. Cuando la aplicación de las disposiciones legales no sea suficiente para mostrar la imagen fiel, se suministrarán en la memoria las informaciones precisas para alcanzar este resultado.

4. Cuando la aplicación de una disposición legal fuera incompatible con la imagen fiel que deben proporcionar las Cuentas Anuales 3 tal disposición legal no será aplicable, aunque la memoria deberá indicar los efectos de su falta de aplicación.

5. Las Cuentas Anuales deberán formularse en euros.

6. Lo dispuesto también será aplicable para cualquier persona física o jurídica formule y publique cuentas anuales.

Dicho todo esto, parece evidente que las CC.RR. que no realizan actividades empresariales no están obligadas a formular las Cuentas Anuales porque ni son **empresarios** ni a estas entidades les podemos denominar **"empresas"**.

En sentido contrario las CC.RR. que realizan actividades empresariales si que estarían obligadas a formular Cuentas Anuales porque, aunque parcialmente, son empresarios.

Además de la posible obligación hay otras circunstancias colaterales que podrían hacer conveniente su formulación. Así por ejemplo para la obtención de subvenciones, de créditos bancarios e incluso para poder formular la declaración del Impuesto sobre Sociedades pueden ser necesarias las Cuentas Anuales.

../ ..

2º) En cuanto a la obligación de realizar el Depósito de las Cuentas Anuales en el Registro Mercantil, hay que tener en cuenta, de nuevo, que a las CC.RR. que no realizan actividades empresariales, no les puede alcanzar esta obligación dado que **no están obligadas a formularlas porque no son empresarios.**

Además, dado que la constitución de las CC.RR. no se inscribe en el Registro Mercantil, si alguna entidad quisiese hacerlo debería hacer un trámite previo, en la sección "Depósito de Cuentas" para registrarse. Ordinariamente, aunque cada Registro Mercantil tiene sus propias normas, hay que solicitarlo aportando:

- Fotocopia del documento de constitución.
- Modelo 036.
- Declaración del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio.

No obstante, conviene tener en cuenta que son dos cosas distintas la obligación de formular Cuentas Anuales y el hecho de que estén o no depositadas. Las Cuentas quedan legalizadas, junto con el resto de los registros contables porque el Libro de Inventarios y Cuentas Anuales es uno de los obligatorios según lo dispuesto por artículo 25 del Código de Comercio.

El hecho de que los empresarios las depositen suele ser porque les obligan a ello las entidades financieras, las entidades de seguros de crédito y otros operadores que solo consideran fiables las Cuentas depositadas en el Registro Mercantil.

=====

4º) DOCUMENTOS COBRATORIOS. OBLIGACIÓN DE EMITIR FACTURA y SUS REQUISITOS FORMALES.

1º) La obligación de expedir y entregar factura viene regulada por el Real Decreto 1619/2012, posteriormente modificado por el Real Decreto 1073/2014 de 19 de diciembre.

2º) El artículo 1 de dicho Real Decreto dice que los empresarios y profesionales están obligados a expedir y entregar factura u otros justificantes por las operaciones que realicen en el desarrollo de su actividad empresarial.

Por ello hay que tener en cuenta, de nuevo, que a las CC.RR. que no realizan actividades empresariales, no les pueden alcanzar estas normas porque **no son empresarios**.

3º) No obstante, el artículo 2.2. de dicho Real Decreto dice que debe expedirse factura y entregar copia en las siguientes operaciones "a) Aquellas en las que el destinatario sea un empresario o profesional que actúe como tal, con independencia del régimen de tributación al que se encuentre acogido el empresario o profesional que realice la operación, **así como en cualesquiera otras en las que el destinatario lo exija para el ejercicio de cualquier derecho de naturaleza tributaria**".

Esto supone que cuando un comunero sea un empresario (lo son todas las sociedades mercantiles y las personas físicas dadas de alta en el I.A.E.) **la comunidad vendrá obligada a expedir factura cuando el destinatario así lo exija**.

4º) El artículo 6 de dicho Real Decreto expone **los requisitos formales de las facturas**, los cuales abreviadamente son:

- a) Número y en su caso serie. La numeración será correlativa.
- b) La fecha de expedición.
- c) Nombre o razón social completa tanto del expedidor de la factura, como del destinatario.
- d) N.I.F. del expedidor y del destinatario.
- e) Domicilio del expedidor y del destinatario.
- f) Descripción de la operación con el desglose necesario, el precio unitario sin impuesto y los descuentos concedidos.
- g) El tipo impositivo aplicado.
- h) La cuota tributaria que, en su caso, se repercuta.
- i) La fecha de la operación, cuando sea distinta a la fecha de expedición.
- j) Cuando este exenta del impuesto, deberá contener una referencia al precepto de la Ley que así lo establece.

Y cinco requisitos mas que no son aplicables en las CC.RR.

=====

**5º) MODELO 347. OBLIGADOS A SU PRESENTACIÓN.
INFORMACIÓN A INCLUIR EN EL MISMO.**

1º) La obligación de presentar el modelo 347 y la información a incluir en el mismo viene regulada en el Real Decreto 1065/2007 de 27 de julio (BOE 5/09/2007) posteriormente modificado por el Real Decreto 1615/2011 de 14 de noviembre (BOE 26/11/2011). De acuerdo con lo expuesto en dichas normas legales resulta lo siguiente:

Art. 31: Obligados a presentar el modelo 347:

- las personas o entidades que desarrollen actividades empresariales o profesionales.
- Los organismos públicos empresariales, las entidades públicas y las asociaciones empresariales en relación con las adquisiciones que realicen al margen de su actividad, así como en relación con subvenciones que reciban.
- Los Colegios profesionales y Asociaciones en relación con la gestión de cobro de honorarios.

Art. 32: No obligados a presentar el modelo 347:

- Los no residentes.
- Las personas o entidades en Régimen de atribución de Rentas (Solo la tienen que presentarlo por las operaciones por las que hayan emitido factura)
- Las personas o entidades que no realicen operaciones con otros superiores a 3.005,06 €.
- Las personas o entidades que realicen exclusivamente operaciones exentas.
- Las personas o entidades que deban presentar el modelo 340.

Art. 33: Operaciones que no se incluyen en el modelo 347:

- Aquellas por las que no debieron emitir factura.
- Las operaciones al margen de la actividad empresarial.
- Los arrendamientos realizados por personas físicas que no constituyan actividad empresarial.
- Las operaciones de entidades sociales no sujetas al I.V.A.
- Las operaciones de importación y exportación.
- Las operaciones de entregas de bienes a las Islas Canarias.
- Las operaciones en las que ya exista suministro de información a la AEAT: Modelos 190,349,193,180.

Art. 35. criterios de imputación temporal: Las operaciones se declararan en el año al que correspondan. Es decir, con independencia de la fecha de registro, deberán incluirse en la fecha en que debió haberse registrado la factura recibida.

En relación con estas normas, recientemente se ha conocido la respuesta a la Consulta Vinculante V2524-15 del 27/08/2015 de la SG de Tributos la cual dice lo siguiente:

../ ..

I) Están obligados a declarar a dos grandes colectivos:

- A) Los que realicen actividades empresariales y
- B) Las corporaciones de derecho público, en relación con las adquisiciones que estas efectúen a terceros.

En este sentido, teniendo en cuenta que las Comunidades de Regantes son corporaciones de derecho público que dependen de la Confederación Hidrográfica, la cual a su vez depende íntegramente de otras Administraciones Públicas, vendrían obligadas a declarar en el modelo 347, **pero solo por todas las adquisiciones que estas efectúen a terceros por un importe anual superior a 3.005,06 €.**

II) Por otra parte en dicha consulta vinculante dice que **"las Comunidades de Regantes en el desarrollo de su actividad de ordenación y el aprovechamiento de las aguas, que incluye, entre otras operaciones el suministro de agua a los comuneros y el mantenimiento de las instalaciones correspondientes, realizan una actividad empresarial"**.

Evidentemente no podemos estar de acuerdo con esta opinión por varios motivos: En primer lugar, como antes expusimos, la definición de actividad empresarial implica la finalidad de intervenir en la producción y distribución de bienes y servicios, cosa que no sucede en las CC.RR. porque lo que hacen estas es ordenar el aprovechamiento de las aguas de una concesión recibida de la Confederación Hidrográfica. Por ello ni son propietarias del agua ni participan en ningún proceso de producción o de distribución de la misma.

En segundo lugar la propia doctrina de la Dirección General de Tributos siempre ha sido considerar que las CC.RR. no realizan actividades empresariales. Así la consulta vinculante V0692-07 del 04/04/2007 dice en su último párrafo que los elementos patrimoniales de las CC.RR. **no están afectos a una actividad empresarial o profesional.** Igualmente la consulta vinculante V3480-13 del 29/11/2013 dice que "las rentas obtenidas por la entidad consultante estarán exentas porque proceden de la realización de su objeto social o finalidad específica y **no se derivan del ejercicio de una actividad económica"**.

No obstante, a pesar de la respuesta a la Consulta Vinculante V2524-15 antes mencionada, hay que tener en cuenta el artículo 33 del Reglamento General de Gestión e Inspección dice que no hay que declarar, entre otras, las siguientes operaciones:

- Aquellas por las que no debieron emitir factura.
- Las operaciones al margen de la actividad empresarial.
- Las operaciones de entidades sociales no sujetas al I.V.A.

.../...

En resumen:

1º) Las Comunidades de Regantes, dado que son corporaciones de derecho público, vienen obligadas a declarar en el modelo 347, **todas las adquisiciones que estas efectúen a terceros por un importe anual superior a 3.005,06 € y también las subvenciones que reciban.**

2º) La obligación de declarar las cuotas de los comuneros alcanza a las comunidades que realicen alguna actividad empresarial y por tanto que emitan facturas sujetas al I.V.A.

3º) La obligación de declarar también alcanzaría a aquellas derramas realizadas por determinados comuneros por las que la C.R. debió expedir factura de acuerdo con lo previsto en el artículo 2.2.a) del Real Decreto 1619/2012 de 30 de noviembre.

Finalmente hay que destacar que en dicha respuesta vinculante de la D.G.T. se esta poniendo de manifiesto la opinión de que, dado que son actividades empresariales todas aquellas que impliquen la ordenación por cuenta propia de factores materiales y humanos para la prestación de todo tipo de servicios, cuando una C.R. tenga empleados, instalaciones propias y contrate con terceros servicios de mantenimiento, estaría realizando una actividad económica.

Por ello no estaría de mas que **FENACORE** solicite una reunión con la D.G.T. para aclarar que las actividades normales de las CC.RR. no son actividades empresariales dadas sus particulares características. En este sentido hay que destacar que son entidades de derecho público sin ánimo de lucro, que limitan su prestación de servicios a sus propios miembros, que estos quedan integrados en las mismas por imperativo de la Ley de Aguas y que su finalidad específica es el aprovechamiento de las aguas, el cual les ha sido encomendado por una concesión de su Confederación Hidrográfica.

En la defensa de este criterio va mucho en juego, porque la base de la exención parcial en el Impuesto sobre Sociedades y la justificación de su no sujeción al IVA se fundamenta en que las CC.RR. no realizan actividades empresariales.

=====

6º) IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES. OBLIGADOS A SU PRESENTACIÓN y PARTICULARIDADES DE SU LIQUIDACIÓN.

1º) El artículo 110 de la vigente Ley del Impuesto sobre Sociedades, en relación con las Entidades Parcialmente Exentas dispone lo siguiente:

1) Están exentas las siguientes rentas:

- a) Las que procedan del cumplimiento de su objeto social o finalidad específica, siempre que no tengan la consideración de actividad económica. En particular estarán exentas las cuotas satisfechas por los asociados, siempre que no se correspondan con el derecho a percibir una prestación derivada de una actividad económica.
- b) Las que procedan de adquisiciones y de transmisiones a título lucrativo, siempre que unas y otras se obtengan o realicen en cumplimiento de su objeto o finalidad específica.
- c) Las que procedan de la transmisión onerosa de bienes afectos a la realización de su objeto o finalidad específica, cuando el total producto obtenido se destine a nuevas inversiones en elementos del inmovilizado relacionadas con dicho objeto o finalidad específica.

Dichas inversiones deberán realizarse entre el año anterior y los tres siguientes a la entrega del elemento patrimonial y deberán mantenerse durante siete años, excepto cuando su vida útil fuese inferior.

2) La exención no alcanzará a las siguientes rentas:

- a) Las que procedan de rendimientos de actividades económicas.
- b) Las que procedan de las rentas de su patrimonio.
- c) Las que procedan de la transmisión de bienes no afectos a su actividad específica.

2º) En relación con estas normas la Doctrina Administrativa se ha venido pronunciando del siguiente modo:

-DGT 09/02/1997: Se consideran rentas del patrimonio las obtenidas por la cesión a terceros de capitales propios.

-DGT 10/03/1993: Se consideran rentas del patrimonio la cesión de elementos patrimoniales en régimen de alquiler.

-DGT 04/04/2007: La cesión de uso de acequias, canales, terrenos y construcciones que constituyen soporte necesario para los aprovechamientos de aguas de la comunidad, no están sujetos siempre que no estén afectos a una actividad empresarial o profesional.

../..

3º) El artículo 124 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, en relación con la obligación de declarar dispone lo siguiente:

No tendrán la obligación de presentar declaración cuando se cumplan los siguientes requisitos:

- a) Que sus ingresos totales no superen los 50.000 € anuales.
- b) Que los ingresos correspondientes a rentas no exentas no superen los 2.000 € anuales.
- c) Que todas las rentas no exentas estén sometidas a retención.

4º) El artículo 111 de la Ley dispone que las Entidades Parcialmente Exentas obligados a declarar determinarán la base imponible según las normas generales previstas en el título IV de la Ley. A estos efectos incluirán en la declaración la totalidad de sus rentas, si bien lógicamente serán deducibles las rentas exentas.

En cuanto a los gastos, no serán fiscalmente deducibles, además de los expuestos en el artículo 15 de la Ley, los imputables exclusivamente a las rentas exentas. Los gastos imputables parcialmente a las rentas no exentas se deducirán según el porcentaje que representen los ingresos de las actividades económicas respecto de los ingresos totales.

6º) En virtud de todo lo antes expuesto las CC.RR. obligadas a declarar harán la liquidación según el siguiente esquema:

A) Ingresos de la entidad = A1 (Rentas Exentas) + A2 (ingresos de las actividades económicas + A3 (Rentas de su patrimonio).

B) Gastos de la entidad = B1 (Imputables exclusivamente a las rentas exentas o no deducibles) + B2 (Imputables a actividades económicas) + B3 (Imputables a las rentas de su patrimonio).

Ejemplo de liquidación del Impuesto sobre Sociedades

Resultado contable A - B

A deducir: Rentas Exentas -A1

A añadir: Gastos de las rentas exentas .. + B1

Base Imponible **A2 + A3 - B2 - B3**

A la Base Imponible se le aplicará la deducción de la Reserva de Capitalización (Un 10% si procede) y a la diferencia se le aplicará el tipo general (el 28% en 2015 y el 25% en 2016) y al resultado se le deducirán las retenciones y pagos a cuenta efectuados.

=====

7º) EL IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO.
ALGUNAS CONSIDERACIONES GENERALES.

1º) El artículo 7, número 11 de la Ley del Impuesto sobre el valor Añadido dispone que no estarán sujetas al impuesto:

«Las operaciones realizadas por las Comunidades de Regantes para la ordenación y el aprovechamiento de las aguas».

2º) En relación con esta norma la Doctrina Administrativa se ha venido pronunciando sobre diferentes supuestos de no sujeción al IVA del siguiente modo:

-**DGT 25/03/1999:** No están sujetas las operaciones efectuadas por una Comunidades de Regantes para una Comunidades de Bienes formada por miembros de la Comunidades de Regantes.

-**DGT 15/12/2006:** No están sujetos los suministros de agua efectuados por una Comunidades de Regantes tanto para riego agrícola como para usos industriales.

-**DGT 04/09/2003:** La no sujeción al I.V.A. es un supuesto puntual y específico que implica la no sujeción de las operaciones efectuadas exclusivamente por Comunidades de Regantes y no por otro tipo de comunidades o de entidades.

-**DGT 04/04/2007:** No están sujetas al IVA las cesiones de uso de acequias, canales, terrenos, construcciones y de otros bienes que constituyen el soporte necesario para el aprovechamiento de las aguas de la comunidad.

En sentido contrario la respuesta a **la Consulta Vinculante V3480-13** del 29/11/2013 la SG de Impuestos sobre las Personas Jurídicas dice que en ese caso la exención no es aplicable porque en el supuesto concreto planteado la consultante realiza obras, cuenta con personal contratado para estos fines, controla las obras y sufraga los gastos necesarios para la construcción, reparación y conservación de las mismas y esto es una actividad económica, por lo que no estarán exentos los ingresos que procedan de las derramas.

Igualmente, **la Consulta V3059-13**, en relación con una C.R. que adquiere agua a la empresa municipal encargada del tratamiento del agua depurada, tras explicar que el objeto de dicha Comunidad es el aprovechamiento de las aguas del embalse de la Rambla del Puntarrón y dado que su actividad real no es esta (porque, ante la inexistencia del embalse compra el agua) responde que esta actividad queda sujeta al IVA.

3º) Vista la doctrina administrativa hay que destacar las siguientes notas en las que esta basa su criterio para determinar la sujeción o no sujeción al impuesto:

La actividad de las Comunidades de Regantes, en determinadas circunstancias, se puede considerar una actividad empresarial.

Estas circunstancias, como se ha expuesto, suelen ser la realización de actividades económicas, como por ejemplo hacer con medios propios las instalaciones de riego, o hacer el suministro del abonado junto con el agua de riego.

En este sentido se esta advirtiéndose actualmente un criterio mas restrictivo. Así la consulta vinculante V2524-15 del 27/08/2015 considera que son actividades empresariales todas aquellas que impliquen la ordenación por cuenta propia de factores materiales y humanos para la prestación de servicios, de modo que cuando una C.R. tenga empleados, instalaciones propias y contrate con terceros servicios de mantenimiento, según lo que esta manifiesta, hay que entender que esta realizando una actividad económica.

Por contra se entiende que las Comunidades de Regantes no estarán sujetas al impuesto por las cesiones de uso de las acequias, canales y de cualquier otro bien que constituya el soporte necesario para el aprovechamiento de las aguas de la Comunidad, visto el criterio expuesto en la respuesta **con efectos vinculantes** de la D.G.T. de fecha 04/04/2007.

Sin embargo se considerará como actividad empresarial, cuando las CC.RR. transmitan terrenos que hayan sido adquiridos como consecuencia de un proceso urbanístico en el que haya participado la entidad, porque en estos casos dichos terrenos no son utilizados para el aprovechamiento de las aguas.

RESUMEN DEL TRATAMIENTO FISCAL EN EL I.V.A.:

Por lo expuesto hay que entender que la exención del IVA se basa en un precepto siempre sujeto a interpretaciones (la ordenación y aprovechamiento de las aguas) el cual fue generosamente entendido en la respuesta de la DGT de fecha 04/04/2007, pero que puede ser restrictivamente entendido en el caso de cualquier operación distinta de las habituales.

=====

Informe redactado en Valencia, el 28 de octubre del año 2015.

Firmado: Joaquín Lita Casasús.